

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: 17520060153102

UDC \_\_\_\_\_

厦 门 大 学

博 士 学 位 论 文

政府内部控制研究

Research on Government Internal Control

范 文 萍

指导教师姓名: 王 光 远 教授

专 业 名 称: 会 计 学

论文提交日期: 2010 年 5 月

论文答辩日期: 2010 年 6 月

学位授予日期: 2010 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2010 年 5 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（        ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于        年        月        日解密，解密后适用上述授权。

（        ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年        月        日

## 摘 要

在我国政治体制改革不断深化的大环境下，政府部门行政管理正由权力命令向高效服务转变。内部控制作为政府部门实现“转变”的重要基础，如何建立、健全与完善已成为当前理论研究需要高度重视和亟待解决的问题。因此，本文以构建我国政府内部控制框架为主题进行尝试性研究，以期对中国政府部门行政管理改革的进一步深化有所裨益。

本文以公共受托责任理论为基础，借鉴 COSO 内部控制整合框架的合理内核，结合我国政府内部控制发展实践与制度背景，尝试提出一个由控制环境、风险管理和内部审计构成的三要素政府内部控制框架，主要观点包括：

1. 公共受托责任的发展意味着委托方（公众）期望的变化，这引起受托方（政府）所要达到的目标相应变化，同时为实现政府目标的内部控制内容也在变化。

2. 政府内部控制是对公共受托责任控制，是保证履行公共受托责任的控制机制。

3. 组织文化、组织结构和信息与沟通是政府控制环境的主要要素，因此，道德价值观、人力资源政策、政务信息公开制度，是建设良好政府内部控制环境的重要保障。

4. 政府由于其公共性导致其风险的社会敏感性远远高于一般企业或其他组织，因此，风险管理是政府内部控制框架中的核心内容。

5. 内部审计在整个政府内部控制框架中起着监督、评价的作用，是确保控制有效的基本手段。

本文的主要贡献和创新之处在于：

1. 构建了一个以公共受托责任理论为基础，以控制环境、风险管理和内部审计为要素的政府内部控制框架。

2. 在分析公共受托责任、政府运行目标和政府内部控制之间关系的基础上，阐明了政府运行目标与内部控制是随着公共受托责任内容的扩展而发展的基本逻辑。

3. 论证了现代政府内部控制是融合了公共治理和风险管理的新型内部控制，以及现代内部审计是政府高层可以依赖的极具价值的资源等理论问题。

**关键词：**政府内部控制；公共受托责任；控制环境；风险管理；内部审计

厦门大学博硕士论文摘要库

## ABSTRACT

Under the background of the development of political institution reform in our country, the administration of government department is transferring from executive-commands-based to effective-services-based. As an important basis of this transition, government internal control must be paid more attentions, especially focusing on how to establish and improve internal control. Therefore, this paper attempts to construct the government internal control framework in order to help the reform of administrative system in our country.

Based on the public accountability theory and COSO internal control integrated framework, this paper combines the practice experience of government internal control in our country and tries to put forward a government internal control framework, which consists of three elements including control environment, risk management and internal audit. The main points of this paper include:

1. The development of public accountability means that the expectations of principals (the public) are changing. These changes lead to the corresponding changes of the objectives which are agent (government) expected to achieve. As a result, the contents of internal control are also varied regarding to the achievement of government objectives.

2. The government internal control aims to control the discharge of the public accountability. Thus it is a control mechanism that provides reasonable assurance regarding the discharge of the public accountability.

3. The main elements of government control environment are organizational culture, organizational structure and information and communication. Therefore, the main safeguard mechanisms of a sound government control environment are the ethical value, human resources policies, and the institution of government information disclosure.

4. The public nature of government leads to the social sensitivity of risks much higher than the common businesses or other organizations. Hence, risk management is the core of the government internal control framework.

5. The function of internal audit focuses on supervisory and evaluation in the government internal control framework. The internal audit is the basic measure ensuring the effectiveness of internal control.

The major contributions and innovations of this paper are as follows:

1. On the basis of the public accountability theory, this paper constructs a government internal control framework, which consists of three elements including control environment, risk management and internal audit.

2. This paper analyses the relationship among public accountability, government objectives and government internal control, then concludes that the government internal control and operational objectives have been transferring with the development of public accountability content.

3. This paper demonstrates several theoretical problems, such that the modern government internal control is a new internal control which has integrated public governance and risk management, and the modern internal audit is a valued resources which could be relied on by high-level government.

**Key Words:** Government Internal Control; Public Accountability; Control Environment; Risk Management; Internal Audit

## 目录

<b>第一章 引言 .....</b>	<b>1</b>
一、研究动机和研究意义 .....	1
二、研究的框架和主要内容 .....	2
三、本文的贡献及不足 .....	4
<b>第二章 文献综述 .....</b>	<b>5</b>
一、国外政府内部控制研究 .....	5
（一）国外政府内部控制相关研究 .....	5
（二）国外政府内部控制构成研究 .....	11
二、国内政府内部控制研究 .....	16
（一）国内政府内部控制相关研究 .....	16
（二）国内政府内部控制构成研究 .....	20
三、政府内部控制研究评述 .....	22
（一）政府内部控制研究的特点 .....	23
（二）政府内部控制研究中存在的不足 .....	25
<b>第三章 政府内部控制框架分析 .....</b>	<b>26</b>
一、公共受托责任解析 .....	26
（一）公共受托责任的涵义 .....	26
（二）公共受托责任的功能 .....	28
二、公共受托责任与政府内部控制的关系 .....	30
（一）公共受托责任中的委托受托关系与控制 .....	30
（二）公共受托责任与政府运行目标的关系 .....	32
（三）政府内部控制目标是政府运行目标的分解 .....	33
（四）公共受托责任的发展对政府内部控制的推动 .....	34
三、基于公共受托责任的政府内部控制框架 .....	35
（一）构建我国政府内部控制框架的原因分析 .....	36
（二）我国政府部门内部控制框架的构成 .....	41



本章小结 .....	45
<b>第四章 政府控制环境 .....</b>	<b>46</b>
一、政府的运行环境 .....	46
二、政府运行的控制环境 .....	47
（一）对控制环境的认识.....	47
（二）对政府控制环境的认识.....	48
（三）政府控制环境的构成内容.....	50
三、我国政府控制环境的现状 .....	57
（一）政府部门人员对内部控制缺乏必要的认识.....	57
（二）人力资源、组织结构存在不利于控制的问题.....	58
（三）政府信息公开程度不足.....	59
四、优化我国政府控制环境的建议 .....	61
（一）在政府部门中应建立廉正、诚信、守纪的道德价值观.....	61
（二）建立良好的人力资源政策和实务.....	61
（三）推进政府及其所属部门的信息公开制度.....	62
（四）加强对政府部门的监督力度.....	67
本章小结 .....	67
<b>第五章 政府风险管理 .....</b>	<b>68</b>
一、政府风险的类型 .....	68
（一）非常态风险.....	68
（二）常态风险.....	69
二、政府在风险管理中的角色扮演 .....	69
（一）政府在风险管理过程中的角色.....	69
（二）政府风险管理的特性.....	70
三、政府风险管理的内容 .....	71
（一）政府风险管理的构成要素.....	71
（二）舞弊及腐败风险的评估和处理.....	77
四、政府风险管理的现状及问题 .....	79

(一) 国际上政府风险管理的现状及经验.....	79
(二) 我国政府风险管理的现状及问题.....	83
<b>五、改善我国政府风险管理的建议 .....</b>	<b>87</b>
(一) 从整体层面改善政府风险管理.....	87
(二) 从业务层面改善政府风险管理.....	88
<b>本章小结 .....</b>	<b>89</b>
<b>第六章 政府内部审计 .....</b>	<b>90</b>
<b>一、政府内部审计发展历程：美国的经验 .....</b>	<b>90</b>
(一) 美国联邦政府内部审计的发展历程.....	90
(二) 美国联邦政府内部审计的经验.....	95
<b>二、政府内部审计的模式 .....</b>	<b>96</b>
(一) 集中式政府内部审计.....	97
(二) 分散式政府内部审计.....	98
(三) 政府内部审计模式的选择.....	98
<b>三、欧美国家和我国政府内部审计的比较分析 .....</b>	<b>100</b>
(一) 欧美国家政府内部审计的发展状况.....	100
(二) 我国政府内部审计的状况.....	106
<b>四、改进我国政府内部审计的建议 .....</b>	<b>112</b>
(一) 加强立法，明确建立政府内部审计的要求.....	112
(二) 强化内部审计独立性，设立审计委员会制.....	112
(三) 确保政府内部审计人员的素质.....	113
(四) 充分履行政府内部审计确认与咨询的职能.....	114
(五) 发挥审计机关的重要推动作用.....	115
<b>本章小结 .....</b>	<b>115</b>
<b>第七章 结 论 .....</b>	<b>116</b>
<b>一、主要研究结论 .....</b>	<b>116</b>
<b>二、研究中的不足及未来研究方向 .....</b>	<b>119</b>
<b>参 考 文 献 .....</b>	<b>120</b>

## TABLE OF CONTENTS

<b>CHAPTER 1. INTRODUCTION.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Research Motivation and Research Significance.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Framework and Contents of the Research.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3 Contributions and Limitations of the Research.....</b>	<b>3</b>
<b>CHAPTER 2. LITERATURE REVIEW.....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 International Research on Government Internal Control.....</b>	<b>5</b>
2.1.1 Related Research on Government Internal Control.....	5
2.1.2 Research on the Elements of Government Internal Control .....	11
<b>2.2 Chinese Research on Government Internal Control.....</b>	<b>16</b>
2.2.1 Related Research on Government Internal Control .....	16
2.2.2 Research on the Contents of Government Internal Control.....	20
<b>2.3 Comments on Literature of Government Internal Control.....</b>	<b>22</b>
2.3.1.Characteristics.....	23
2.3.2.Limitations.....	25
<b>CHAPTER 3. ANALYSIS ON INTERNAL CONTROL</b>	
<b>FRAMEWORK IN GOVERNMENT.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1 Analysis on Public Accountability.....</b>	<b>26</b>
3.1.1 Definitions of Public Accountability.....	26
3.1.2 Importance of Public Accountability.....	28
<b>3.2 Relationship Between Public Accountability and</b>	
<b>Government Internal Control.....</b>	<b>30</b>
3.2.1 Control and Relationship Between Principals	
and Agents in Public Accountability.....	30
3.2.2 Relationship Between Public Accountability	
and Operational Objective of Government.....	32
3.1.3 Objective of Government Internal Control is the	

Decomposition of Operational Objectives of Government .....	33
3.2.4 The Influences of Development of Public Accountability on Government Internal Control.....	34
<b>3.3 Government Internal Control Framework Based on Public Accountability 35</b>	
3.3.1 Analysis on the Construction Cause of Internal Control Framework.....	36
3.3.2 Contents of Internal Control Framework in Chinese Government.....	41
<b>Summary .....</b>	<b>45</b>
<b>CHAPTER 4. CONTROL ENVIRONMENT IN GOVERNMENT ..</b>	<b>46</b>
<b>4.1 Operational Environment of Government .....</b>	<b>46</b>
<b>4.2 Control Environment in Government.....</b>	<b>47</b>
4.2.1 Understanding Control Environment.....	47
4.2.2 Understanding Control Environment in Government .....	48
4.2.3 Contents of Control Environment in Government.....	50
<b>4.3 The Status Que of Control Environment in Chinese Government .....</b>	<b>57</b>
4.3.1 Lack of Necessary Understanding On Internal Control for Government Staff .....	58
4.3.2 Problems on Human Resources and Organizational Structure .....	58
4.3.3 Poor Government Information Publicity .....	59
<b>4.4 Suggestions on Improvement of Control Environment in Government .....</b>	<b>61</b>
4.4.1 Promoting Ethical Values on Probity, Integrity and Compliance .....	61
4.4.2 Developing Better Human Resources Policies and Practices.....	62
4.4.3 Improving the Rules of Government Information Publicity.....	62
4.4.4 Strengthening the Relationship Between Authority, Supervisory and Administration .....	67
<b>Summary .....</b>	<b>67</b>
<b>CHAPTER 5. RISK MANAGEMENT IN GOVERNMENT .....</b>	<b>68</b>
<b>5.1 Category of Risks in Government.....</b>	<b>68</b>
5.1.1 Uncommon Risk .....	68

5.1.2 Common Risk .....	69
<b>5.2 The Role of Government in Risk Management.....</b>	<b>69</b>
5.2.1 The Role of Government in Risk Management Process .....	69
5.2.2 The Characteristics of Risk Management in Government.....	70
<b>5.3 The Contents of Risk Management in Government.....</b>	<b>71</b>
5.3.1 The Elements of Risk Management in Government.....	71
5.3.2 Assessment and Treatment of Fraud and Corruption Risk .....	77
<b>5.4 Status Quo and Problems on Risk Management in Government.....</b>	<b>79</b>
5.4.1 The International Status Quo of Risk Management in Government .....	79
5.4.2 The Status Quo and Problems of Risk Management in China .....	83
<b>5.5 Suggestions on Improving Risk Management in China.....</b>	<b>87</b>
5.5.1 Improvements of Government Risk Management at Entity Level .....	87
5.5.2 Improvements of Government Risk Management at Operational Level.....	88
<b>Summary .....</b>	<b>89</b>
<b>CHAPTER 6. INTERNAL AUDIT IN GOVERNMENT .....</b>	<b>90</b>
<b>6.1 Evolution on Internal Audit in Government:</b>	
<b>Experiences of American Federal Government .....</b>	<b>90</b>
6.1.1 Evolution on Internal Audit in American Federal Government.....	90
6.1.2 The experiences of the Evolution on Internal Audit in American Federal Government.....	95
<b>6.2 Internal Audit Model in Government .....</b>	<b>96</b>
6.2.1 Centralized Model .....	97
6.2.2 Decentralized Model.....	98
6.2.3 Choice Between Centralized Model and Decentralized Model.....	98
<b>6.3 Comparative Analysis of Government Internal Audit in Western Countries and China .....</b>	<b>100</b>
6.3.1 The Development of Government Internal Audit in Western Countries .....	100
6.3.2 Status Que of Government Internal Audit in China.....	106
<b>6.4 Suggestions on Improvement of Internal Audit in China .....</b>	<b>112</b>

6.4.1 Consolidating Legislation on Establishment of Internal Audit.....	112
6.4.2 Strengthening the Independence of Internal Audit and Establishing the System of Audit committee .....	112
6.4.3 Improving the Qualification of the Internal Auditors .....	113
6.4.4 Playing the Assurance and Consultancy Functions of Government Internal Audit .....	114
6.4.5 Promoting the Facilitating Role of National Audit Office.....	115
<b>Summary .....</b>	<b>115</b>
<b>CHAPTER 7. CONCLUSIONS .....</b>	<b>116</b>
<b>7.1 Main Conclusions.....</b>	<b>116</b>
<b>7.2 Limitation and Future Research .....</b>	<b>119</b>
<b>References.....</b>	<b>120</b>

## 第一章 引言

随着我国政治经济体制改革的不断深化，一系列有关政府改革的举措正在推进，诸如以渐进思路改革政府会计及财务报告制度、强化部门预算的细化与透明、完善政府绩效评估与政府内部审计制度、加强政府风险管理和反腐力度、全面推行政府经济责任审计等，所有这些举措都有助于建设一个廉洁、高效、公开、负责的人民政府。政府内部控制作为政府部门管理的重要组成部分，不仅在约束、规范和改善政府行为方面发挥重要的作用，而且在促进政府改革顺利进行中也具有“基础设施”的功能。因此，建立健全政府内部控制既是改善政府管理的需要，又是保证政府改革成功的迫切要求。

### 一、研究动机和研究意义

按照公共管理的要求，人民都期望政府做到“权为民所用、情为民所系、利为民所谋”。但现实中，各国政府部门普遍存在着一种“公共悖论”<sup>①</sup>，我国政府的表现尤为突出。有专家研究后发现，一些政府部门浪费公共资源、行政效率低下、政府不作为乱作为、项目投资效果不佳、预算执行效率低等现象时有发生，更甚者某些政府官员贪污受贿、以权谋私、侵吞公款。这些问题的发生突显我国政府内部控制建设存在严重缺陷，既有的政府内部控制制度执行力严重不足，政府公信力受到公众的严重质疑。因此，加强政府内部控制的研究具有重要的现实意义。

相对于企业内部控制而言，政府内部控制发展较晚，成熟度较低。在企业管理中，由于市场竞争的压力，企业需要满足顾客的需求，往往以结果为导向通过不断强化管理在竞争中求生存、求发展，因此，企业逐渐在发展中形成了一些较佳的管理方式，如有效实施确保组织目标达成的内部控制等。因而，政府内部控制的发展与完善可以从企业内部控制理论研究与实践成果中汲取营养。上世纪八十年代，西方国家在政府部门管理不善，引发公众强烈不满的情

---

<sup>①</sup> “公共悖论”由周志忍提出，意指履行公共管理职能和提供公共服务的公共部门的实践与理论和公众对其期望之间的差距。详见周志忍. 公共悖论及其理论阐释[J]. 政治学研究, 1999, (2): 9-15.

况下，提出了“新公共管理”运动进行政府改革。这一改革突出的特点就是借鉴企业管理思想，利用企业精神改造政府，将企业内部控制理念引入政府内部控制之中。最高审计机关国际组织的《公共部门内部控制准则指南》、美国审计总署的《联邦政府内部控制准则》、美国联邦政府预算管理总局有关内部控制的通告 A-123，就是借鉴反欺诈财务报告委员会发起组织委员会（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO）的内部控制整合框架建设政府内部控制的最佳示范。然而，有关政府内部控制的目标、框架、要素、控制机制等问题依然悬而未决，因此，加强政府内部控制研究具有重要的理论意义和政策意义。

## 二、研究的框架和主要内容

### 1、研究框架

本文首先研究政府内部控制的理论基础——公共受托责任，着重探讨公共受托责任的功能、公共受托责任与政府运行目标及政府内部控制的关系，证明公共受托责任是政府内部控制的根本，是政府内部控制发生、发展的推动力。由此出发构建一个基于公共受托责任的政府内部控制框架。然后，就三大政府内部控制基本要素展开讨论。本文研究的具体框架可以描述为图 1.1。

### 2、主要的研究内容

本文共分为七章，其主要内容如下：

第一章，引言。从政府内部控制理论与实践的现状出发提出加强政府内部控制研究的动机，说明研究内容及方法，指出研究的贡献与不足。

第二章，文献综述。对国内外政府内部控制的研究进行回顾，并加以评述。

第三章，政府内部控制框架分析。本章旨在研究公共受托责任理论与政府内部控制的关系，建立确保公共受托责任得以有效履行的政府内部控制框架，揭示这一框架的关键性要素：控制环境、风险管理和内部审计。

第四章，政府控制环境。本章旨在研究政府部门运行的内外部环境、政府控制环境的基本要素、我国政府控制环境的现况、改进控制环境的建议。

第五章，政府风险管理。本章旨在研究政府风险的类型、政府风险管理的要素、国外政府风险管理的先进模式、我国政府风险管理的现况，进而就整体



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库